

# 产品生命周期成本核算模式的选择与构建

杨亚萍 张 黄

(中国地质大学管理学院 武汉 430074)

**【摘要】** 本文阐述了产品生命周期成本核算的意义,对产品生命周期成本核算模式进行了选择,从而构建了产品生命周期成本核算模式。

**【关键词】** 产品生命周期 成本核算 双轨制

产品生命周期成本是指产品在其整个生命周期内所发生的所有作业的成本,其有狭义和广义之分。狭义的产品生命周期成本是指,企业及其关联方发生的由生产者负担的成本,包括产品策划、开发、设计、制造、营销、物流等阶段的成本;广义的产品生命周期成本不仅包括上述生产者及其关联方发生的成本,而且包括消费者购入产品后所发生的使用成本、废弃成本和处置成本等。本文所研究的成本项目不包括消费者购入产品后由消费者自己承担的使用成本、废弃成本,即只包括由企业承担的研制成本、制造成本、营销成本及废弃处置成本等。目前,我国大多数企业尚未建立产品生命周期成本核算体系,本文对产品生命周期成本核算模式的选择进行了研究,并对产品生命周期成本核算模式进行了构建。

## 一、产品生命周期成本核算的意义

1. 有助于保持企业的竞争优势。在当今社会,随着消费者消费观念的改变,越来越多的消费者对产品的选择标准不再仅限于价格因素,他们在购置商品时,不仅要考虑商品的售价,而且开始注重商品的使用成本。以往企业为了抢占市场而实施的以价格为导向的销售策略已经不能满足企业长远发展的需要,因此作为理性的生产者,应扩大成本控制的范围,将成本控制延伸到产品的整个生命周期。在设计生产产品时,一切要为用户着想,千方百计地降低产品的生命周期成本,减少用户的支出,以提升企业的战略地位和竞争优势。

2. 有助于企业实施产品成本管理。为保证企业的核心竞争力,企业在提高产品质量的同时,必需降低成本。由此可见,成本是决定产品竞争力的重要因素。在产品生命周期成本核算过程中对产品生命周期各阶段的成本资料进行收集、记录,将有助于企业在真正意义上对产品实施全过程的成本管理,而且可以实施有重点的管理。通常,在产品的开发阶段就形成了70%以上的产品生命周期成本,但所发生的现金流出仅占5%左右。

事实上,一旦产品设计完成,成本在以后阶段降低的空间是相当有限的。企业可以通过适当加大研究与开发阶段的成本支出,尽可能地实现产品在品质、功能和成本上的优化,从而减少企业在今后产品生产、销售、售后服务及废弃处置等各

阶段的耗费。如果产品设计无法达到要求,则必须对产品的设计和生产工艺重新进行调整。若重新调整后的产品设计仍不能达到预期的盈利水平,则要考虑放弃该产品的研发计划,以减少企业的损失。

3. 有助于实现企业收益的可持续增长。进行产品生命周期成本核算,有利于企业分析其自身所处的环境、行业特点及其竞争对手的特征,从而判断产品进入市场的最佳时机,合理控制产品的生产规模,理性地分析产品退出市场的时间;有利于确保企业各种产品生命周期组合的优化,从而实现企业收益的可持续增长。

4. 有助于控制环境成本。科学技术的进步、经济的发展、社会需求的多样化和个性化,使产品生命周期缩短,也使得产品在生产过程以外的生命周期成本增加。产品生命周期成本包括产品的废弃处置成本,企业在设计阶段就可以选择开发对环境影响较小的和可以回收利用的环保产品,以减少环境成本。产品生命周期成本核算要求企业主动减少或消除环境成本,有助于提升企业的环保形象,提高企业的市场竞争能力和可持续发展能力。

## 二、产品生命周期成本核算模式的选择

按照与企业产品成本核算的结合程度,产品生命周期成本的核算模式可分为单轨制、双轨制和组合模式三种。

1. 单轨制。单轨制是指把产品生命周期成本和产品成本的核算融为一体,以一套账提供两套资料。单轨制可以减少工作量,但产品生命周期成本与产品成本在核算过程中存在许多不同之处,因而可能造成核算资料不准确、分辨不清的情况。企业若选择产品生命周期成本核算的单轨制模式,则需要以产品成本核算为基础,通过改变账簿和成本报表的格式来增添一定栏目,分别提供产品成本信息和产品生命周期成本信息,以满足不同管理者的需要。由于要进行产品生命周期成本的全面核算,产品费用的分类要十分细化,会计部门的工作量将大幅度增加。另外,单轨制核算模式也会对企业原有的产品成本核算工作产生一定的负面影响。

2. 双轨制。双轨制是指在现有产品成本核算系统之外,另外建立一套产品生命周期成本核算系统,即两种成本核算

自成体系,两个系统提供的指标可以相互补充、相互利用。采用双轨制核算产品生命周期成本,就是要在现有成本核算体系外重新构建一套成本核算系统,用以单独反映企业发生的与产品生命周期成本相关的成本项目,并确定这些成本项目属于哪些部门、产品或生产活动,以便于区分这些成本项目分别属于产品生命周期的哪个阶段。

**3. 组合模式。**组合模式就是指企业对一些特别重要的指标,在单轨制不便于处理或难以提供两方面指标的情况下,分设两套账来予以反映,而对一般性指标则仍采用单轨制的办法核算。

基于我国企业的具体情况以及我国相关会计法规的限制,笔者认为不论选择单轨制还是组合模式都会对企业原有的产品成本核算工作产生一定的负面影响。而双轨制模式却优于单轨制模式和组合模式,因为它可以在不改变原有的成本核算模式的前提下,通过独立的成本核算体系来进行产品生命周期成本核算,这种单独核算可由会计部门分配专人负责,适合在我国企业中推广应用。

### 三、产品生命周期成本核算模式的构建

**1. 账户设置。**初次进行产品生命周期成本核算时,企业可以先选择重要的产品进行核算。为单独集中核算,企业首先需要设置“某种产品生命周期成本”一级账户,然后分别按某种产品生命周期的四个阶段(投入期、成长期、成熟期和衰退期)分设二级账户,最后在四个二级账户下另设“研发成本”、“制造成本”、“营销成本”和“废弃处置成本”四个三级账户。这是因为,在某种产品生命周期的四个阶段,研发成本、制造成本、营销成本和废弃处置成本均会发生,只是数额不同而已。所以,按阶段归集和核算成本会比较合理。

在“研发成本”三级账户中,应核算企业研究开发新产品时由于运用新技术、新工艺而发生的成本,包括在可行性研究、市场调查、工程设计、制图、设计修改、设备调试、产品测试等方面所花费的成本。

在“制造成本”三级账户中,应核算材料成本、设备成本和生产成本。其中:材料成本主要包括材料采购成本、运输成本、材料管理成本以及报废成本等;设备成本主要包括运用各类生产设施如机器、工具、模具、存储空间等方面的成本;生产成本包括生产劳动力成本、生产工艺成本、生产准备成本、检验成本。

在“营销成本”二级账户中,应核算产品包装成本、存储成本、运输成本以及为销售产品而发生的广告费用、用户培训成本、保修服务成本等。

在“废弃处置成本”三级账户中,应核算在产品生命周期期末由于处置相关产品所发生的成本以及该产品即将退出市场时相关资产的处置成本。

企业在产品生命周期成本的三级账户中,应根据企业自身的需要进一步细分各项费用来进行费用的归集。如在“制造成本”下账户增设“运输成本”、“材料采购成本”、“工资”、

“管理费”、“折旧费”等明细账户来分别核算产品生命周期中形成制造成本的各种费用。

**2. 账务处理。**双轨制产品生命周期成本核算方式是在不打破现行财务核算方式的前提下,对产品生命周期成本进行的内部管理核算。具体做法是:一级账户按“某种产品生命周期成本”设置;二级账户按销售部门人员所提供的产品生命周期阶段的归属资料设置;三级账户按前述的“研发成本”、“制造成本”、“营销成本”和“废弃处置成本”设置;四级账户根据企业自身的需要设置。日常的账务处理由财务部门的专职人员根据原始凭证和产品分类进行账务处理。

**3. 编制产品生命周期成本报告。**对产品生命周期成本进行单独核算后,虽然产品生命周期成本的信息在账户上一目了然,但为了更集中地反映产品生命周期的成本信息,企业可根据自身需要设计一份产品生命周期成本内部会计报告,以便清楚地分析和利用产品生命周期的成本信息,提高企业整体竞争力。

**4. 产品生命周期成本信息披露。**产品生命周期成本信息属于企业的内部信息,应该向企业职工、各管理职能部门和企业领导及其他有关部门提供,这有助于加强成本管理,挖掘降低成本的潜力。但产品生命周期成本信息不需要对外披露,以免泄露了企业的商业机密。

**5. 产品生命周期成本核算程序。**产品生命周期成本核算的周期可以定为月、季、半年或一年。产品生命周期成本核算的对象可以是企业的全部产品,也可以是某一种或某几种产品。在进行产品生命周期成本核算时,首先应根据已确定的核算对象,对现有产品成本核算系统中的原始凭证进行筛选,选出企业进行产品生命周期成本核算所需要的原始凭证,并据此编制该产品生命周期成本的记账凭证,根据记账凭证登记相关的总账和明细账,然后计算产品生命周期成本,最后编制内部成本报告。

可见,产品生命周期成本双轨制核算方法从战略角度研究、规划和控制成本产生的各个环节,有利于企业在市场上获得持久的竞争优势,也有利于企业利益的实现和人类社会的可持续发展。因此,基于产品生命周期成本的成本管理是企业的必然选择。本文所提出的产品生命周期成本核算模式的选择和构建思路,还需要在实践中进行完善,如对于产品生命周期成本核算的适用范围应如何选择,如何结合具体行业的特点设置账户等,这些工作需要以后进一步的研究与探讨。

#### 主要参考文献

1. 黄晓燕.产品全生命周期成本探析.管理科学文摘,2004;7
2. 林丰岩.产品生命周期成本:内涵演变及启示.理论学刊,2006;7
3. 陈良华.成本管理.北京:中信出版社,2006
4. 林万祥.现代成本管理会计研究.成都:西南财经大学出版社,2005